

技術評価と能率会計思考（第2報）

工藤市兵衛・鈴木 達夫・小林 広士

Concept of and Technological Assessment Necessity for “Efficiency Accounting” II

Ichibei KUDO, Tatsuo SUZUKI and Hiroshi KOBAYASHI

Traditional accounting is found to be incapable to depict the power of enterprise. This study proposes a new concept of “efficiency accounting”. The concept of “efficiency accounting” was constructed under the easefull considerations of the aspects of accounting and significant interactions. Is was found for the new accounting to be effective that technological assessment of enterprise products is also important.

緒 言

経営診断における経営分析適用においては、経営状況を知る手がかりとして、主として、貸借対照表、損益計算書等の財務諸表より得られる財務数値を用いることが多い。

同諸表は企業における客観性を確保するため、確定数値を用い、未確定な要素については強く排斥している。

それは時として、取引の実態や経営活動の実態を表わさないことがある。

したがって、財務会計数値だけでは真の企業状態を把握し、判断することは困難であるとの考えから、財務数値だけではなく、能率、生産性数値の観点から、企業診断を行なう1つの方法として、能率会計的思考の必要性についての報告¹⁾を行なった。

その中で、企業は限られた資源・資本で最も合理的・能率的生産活動を行ない、「価値の増加」を計ることが必要である。

特に経済的・社会的変動の激しい今日、企業に与える影響に適時適切に対処し、経営の活動力を維持していかなければならない。

そのためには具体的な経営目標を立てると共に適正・敏感な企業診断によって、常時、企業力、達成力といった企業状況を正確に把握しなければならない。

しかし、企業状況を知る手がかりとして、財務諸表は企業をとりまく利害関係者への報告を主としているため、企業診断にとって、これらの資料が必ずしも最適な情報形態とは思われない。

財務諸表は一応財務会計数値を基にしているため、実態と非離する問題が存在する。

前回の報告では、①財務比率についての問題、②企業会計処理の原則及び手続き、並びに表示上の問題、③価格変動の問題、について取り上げたが、これらに対処するには生産的・能率的見地に立った生産性財務数値を用い、その変化の原因を物量的に見ることが必要である。そして、企業診断の今日の課題の1つとして、能率を主体とした会計を企業診断にアプローチしていかなければならないと指摘した。

本論文は第1次・第2次石油危機以降の生産の伸び鈍化に対して、資本及び労働の企業寄与の度合いが下がり、技術進歩の度合いが相対的に高まり、貨幣価値も変化しやすい現状において、技術投資が企業力を左右し、生産性の向上、技術水準の把握が重要となってくる。これらの問題に対処するためには基本的性格を「能率」と「品質」という機能に基づいて認識しなければならない。

以上の観点に立って、論究せんとするものである。

1. 未来融合学としての企業診断²⁾

企業診断は個別企業または集団企業、あるいは系列企業を合理化し、能率を向上させるために具体的目標を定め、その方向に企業を推進するにあたっての助言、援助をするものである。

そのため、企業は人・物・金の最有効利用を計ることを求められている。これら、人・物・金の均衡を失うときは最高能率を發揮することができない。

従来の企業診断は企業の力を財務会計の数値を基礎に数量的・非数量的に把握し、これを土台として、助言援助することを主としてきたと言える。

それだけに、資料としては法的規制を受けた貸借対照表、損益計算書等がその主なものである。

一般に損益計算書は企業の収益状況を表わし、貸借対照表は企業の資産並びに資本や資金をどのように調達し運用したかを示している。しかし、そこで取扱われる数値のほとんどが貨幣価値を基としたものであり、必ずしも企業の本源的状況を完全には示しているとは言い難い。

しかし、従来の企業診断の財務会計の数値の追求のみをもっては、科学や技術の進歩（技術革新）がめざましく、慢性的インフレーションの下において、企業力・生産力・体質を解明、判定し、さらに改善助長させることが困難になってきているのである。

安定的適正利潤、すなわち、安定的適正企業収益性の良否は企業の生活構造体における諸々の均衡関係の可否を総活動に反映していなければならない。

そこで、企業診断においては安定的適正収益性を構成する収益性・安定性・未来性等の生産的財務均衡関係係数について、その変化の原因探究を相互関連的に行ない、その企業力への諸影響要因に関する経営の処理と対応への諸影響要因に関する経営の処理と対応の適否を総合的に判断することが必要となる。

企業診断はこの意味において、企業をとりまく全ての学問、実務の集大成でなければならない。

今日の如く、技術開発、技術投資が企業力を左右する時代には、当該企業が一般的同業の技術水準以上であることを条件とした場合の財務比率を論議すべきであり、技術水準が同業他社に劣るときは問題外と言わなければならない。「技術水準」の把握こそ、これからの企業の優劣を決するものと言うことができる。

そこで企業診断においては事象の原因分析的な理論的認識とこれに基づく未来的計画的政策認識を含む、未来的融合学としての認識を持たなければならない。

2. 能率会計的思考の必要性

(1) 企業の目的と会計

企業の最大の目標は顧客の欲する物を生産し、それを売却し、利益を上げることである。会計の目的は企業の資産、資本を管理・保管し、利害関係者への情報の伝達報告をなすことであり、その処理上のテクニックとして、企業会計原則、商法、税法等が適用されている。

経営者は自己の判断によって、現在あるいは将来の状態を予測し、利害関係者、資本家、株主に対し、一定期

間の企業成績を報告し、それによって、一定の責任を解除されるものである。

会計処理の原則及び取得原価主義を基準とした個別企業における投下資本の回収にある。したがって、その本質上、ここで取り上げている能率及び物的真実性の側面を直接的に指向しているとは認め難い。

ここに合理性、能率を追求した会計を考える必要がある。

能率会計は個別の投資の回収を指向するものでなら、同業他社あるいは過去、現在、未来における能率の比較を可能とならしめる会計である。

(2) 能率会計の必要性

現在の会計的測定は価格変動、インフレーション等の影響によって、客観的に測定することは容易でない。

貨幣評価の公準を基本仮定としている会計は資本主義国家における慢性的インフレーションの下で、常に安定した貨幣価値によって、全ての取引の測定が行われているわけではない。一見、合理性を有するが、以上のような観点から、必ずしも最良の方法であるとは言い難い。

前回の報告にて、さまざまな問題点を指摘した。例えば、

- ① 減価償却方法による発生費用の開差。
- ② 取得原価主義を基調としているため、財務比率は現状ないし将来の企業力の判定に役に立ち難いこと。
- ③ 慢性的インフレーションの対処方法として、インフレーション会計または時価会計の現象研究はなされているが実用化の点で問題がある。
- ④ 技術の進歩、ハイテクノロジーの出現により、技術投資、技術評価の問題がクローズ・アップしてきているが、未だ適格な把握がかさされていない。特にコンピュータ、ロボット等新技術の発展は目ざましいものがあり、これらがまた、総合されて発展し、止まるところを知らない状態である。

我々は現在ないし将来の企業の成長力・生産力・収益力・安定度を土台とし、企業の総合力を判断する尺度として、能率（効率）が大切であり、それを数量的に把握する方法の追求が緊急の課題である。

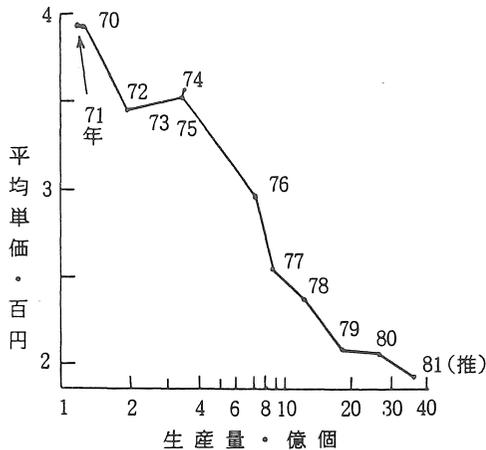
3. 技術水準と能率会計

企業診断の中で未来融合学としての企業診断の役割の必要性、そして、能率会計的思考適用の必要性を述べた。

要は直接的あるいは間接的にしろ、能率会計の求めんとするものは能率指向による物的真実性である。実体を示す会計である。

財務比率に表われる比率は“経営者の会計方針の変更すなわち、意志決定によって異なる”ことを認識する必

図1 ICの累積生産量とコスト低下（日本）



(注) 1970年を起点に、該当年までのIC生産量累計と、その年の平均生産単価を示したものの。例えば、80年の場合、70～80年の累計生産量が26.6億個、80年の平均単価が214円であることを示す。

要がある。

企業は複雑な経営環境の中で運営され、財貨を生産し、売却し、投下資本を回収する。

会計学上の処理法は取得原価主義を基準とした投下資本の回収学であると言うことができる。能率及び物的現実性の側面を直接的に指向しているとは認め難い。

国際環境が厳しく、多数の専門化された知識と技術を必要とする我が国にとって、価格競争要因が最も重要な問題となりつつあり、コスト競争に打ち勝つ能力が必要とされる。

コンピュータについての一例を上げるならば、たとえば、図1から指摘できることであるが、「技術革新がもたらす最大のインパクトは価格の低下であり特にICの場合、1970年、256ビットの量産普及品が出回ったのを糸口に1Kビットが'73年、4Kビットが'75年、16Kビットが'77年、'82年には64Kビットが本格普及期に入り、現在、256Kビットの量産試作開始が計画されている。

集積度が高まれば高まるほど、単位機能当たりのコストは低下する。累積生産量が増加すると生産単価は急速に低下する。

技術革新による価格低下は電子機器全体に共通している。テレビ・ビデオ・電卓等も技術革新の影響を強く受けており、コスト低減は著しい。電卓はシャープが'64年に国産第1号機として発売したものが消費電力90ワット、重量25キログラム、使用電子部品5,200個、価格53万5千円であった。LSI化をはかった第1号機('72年発表)では各0.5ワット、0.23キログラム、40個、3万9千

円である。それから、6年後の'78年は発売したカード電卓は0.2ミリワット('72年モデルに比べて、2,500分の1)、35グラム(同7分の1)、10個(同4分の1)、7千円(同6分の1)と'72年モデルに比べて著しく軽量化省エネ化、低価格化が進んでいる。

75～80年の卸売物価は総平均で31.8%(年5.7%)上昇した。この間、物価が下がったのは基本分類17品目のうち、電気機器のみである。低下したのは通信機器・テレビ・オーディオ・電子管・半導体の電子商品でICに至っては実に35.5%(年8.4%)低下しているのである³⁾。

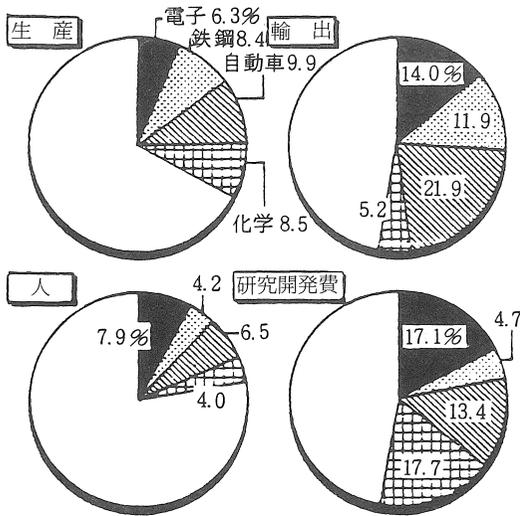
技術革新によって、無限にコストが低減して行くことが予測されるから、一企業ないしその関連企業集団のみに妥当する従来の財務会計では適切ではない。

今や、常に世界的レベルで少なくとも他社との競争において論ぜられるべき時代である。石尾登教授の指摘のように、「工業製品の価格が無限に低減すれば、それに対応して生産コストも無限に引き下げなければならない。生産コストを引き下げるためには技術革新が必要であり、莫大な研究開発資金と莫大な生産設備投資資金が必要であるという矛盾に直面する。研究開発費および生産設備投資費を知期間で回収するためには大量生産が余儀なくされる。大量生産は必然的に大量需要を必要とする。大量需要のためには信頼の高い需要情報が必要となるのである。信頼の高い需要情報をうるためには消費者の需要欲求を集めるための情報ネット・ワークの張り方が問題となる⁴⁾。」という流れが今後迎えるであろう道程の一例であるという考え方からすれば、技術投資が企業力を左右し、生産性の向上と技術進歩の関連の問題把握が重要となってくるのである。

技術革新とコスト低下を武器に半導体・VTR・産業用ロボット・NC工作機械等のエレクトロニクス製品は価格低下によって市場拡大を遂げたと同時に生産管理技術など、経営全般にわたる技術交流の活発化が最近の特色であり、日本企業の技術開発力の強化、生産設備の自製化による生産性向上、コスト削減が技術水準向上に寄与している背景を考えると、常に現在の技術水準をベースにして測定した上で、従来の財務会計数値の良否にとらわれることなく、常に同業他社との競争の上に運営されなければならないことを明記し、同業他社との比較において、能率を論ぜなければならない。

その場合、利益とコストを正当に評価できるかどうかの問題が生じた時、伝統的会計では客観性と検証可能性はきわめて高いが関連事象の認識時点は遅く、需要情報の収集、すなわち、情報測定学としての情報、測定の基本的性質、意味および機能についての評価に問題があると言わなければならない。

図2 日本における電子産業の地位 (1980年)



そのためには、企業診断は「技術水準」を基礎とした財務構造的均衡関係を示す比率を出発点とし、将来の予測に到達するのが合理的である。そして、企業診断の統一目標は経営上の諸問題を分析解明把握し、これを最高管理の立場から、総合的に現在および将来の問題を含めて、検討判断解決することである。この現在および将来の問題の過程の中に技術革新の要因が色濃く含まれており、技術水準の評価を無視して論ずることはできない。

また、世界的な技術革新に対応して行くには同時他社(含海外)との競争激化の中で競争優位性をいかに確保して行くかが問題となる⁵⁾。

図2の「工業統計表」によれば、「電子工業の生産額は製造業全体の6.3%を占め、輸出額は全体の14.0%を占める。雇用面でも最大の雇用規模であり、80年度の設備投資額も自動車には及ばないが鉄鋼業を上回っている。研究開発費は5,360億円で17.1%を占めており、大きな影響力を持っている⁶⁾」ことからしても、これからは更にいわゆるハイテクノロジー、メカトロニクス、新素材、ハイテクノロジー産業におけるヒューマン・マネジメント等々、その発展はつきるところを知らない。投下資本の回収率を主体とした会計学を脱却し、資源、資本、労働の最高利用、人類の幸福と言う観点より、「技術水準」を評価する必要がある。

結 言

企業診断における経営分析の適用を行なう上で能率会計思考の必要性を述べ、特に技術評価と能率会計の関連の重要性について指摘した。

前述したように今や常に他社との競争において、企業が論ぜられる時代である。

「従来の設備投資主導型の成長から研究開発主導型の成長」と大きく企業の戦略転換から見て、今後は研究開発費の差が生産性向上における各国間の企業の差を解明する鍵となるべきであろう。

今後はコスト面の計画を立て、技術の改良、能率の向上等の手法を取り入れて、原価の低減を計り、売れる技術、製品開発と徹底的なコストダウン以外にないとするれば、真の原価の追求、真の技術的追求の認定が必要である。

企業診断も経営の基本的条件である技術・製品・人・組織等の条件を変更したり、適正したりして結びつけて考案することが肝要であるけれども、ことに経営技術的または固有技術的あるいは人間関係的な見地から具体的考案を行ない、診断手続上、財務比率の他に種々の数値的または非数値的分析方法を用いる必要がある。

しかし、そのような、種々の技術的方法が合理的な総合的認識方法となつて、安全的適正収益性、健全性の達成に役立つのには、すべての具体的な経営問題、経営現象を数値にからませて見る方法を確立しなければならない。これが企業診断の根本的要件であり、能率会計思考適用の目的でもある。

〈参考文献〉

- 1) 工藤市兵衛・鈴木達夫「企業診断への能率会計思考の適用」日本経営診断学会年報、昭和57年度版、p. 60～70
- 2) 工藤市兵衛「未来融合学としての企業診断」企業診断、Vol.16、9月号 p.19～20
- 3) 杉山 裕「日本の電子産業⑬」日本経済新聞、57. 2. 23
- 4) 石尾 登「経営のための財務戦略」日刊工業新聞、57. 10. 9
- 5) 日本能率協会編「戦略的研究開発の活動と体制」日本能率協会発行、p.321
- 6) 早野利人「日本の電子産業④」日本経済新聞、57. 2. 1

(受理 昭和59年1月17日)